



Ementa de Parecer Prévio – Segunda Câmara

Processo n.: **887230**

Natureza: Prestação de Contas do Executivo Municipal

Exercício: 2012

Procedência: Prefeitura Municipal de Caparaó

Responsável: Dalmo de Souza Miranda, Prefeito Municipal à época

Procurador(es): não há

Representante do Ministério Público: Maria Cecília Borges

Relator: Auditor Licurgo Mourão

Sessão: 21/11/2013

**EMENTA:** PRESTAÇÃO DE CONTAS – EXECUTIVO MUNICIPAL – EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA, CONTÁBIL E PATRIMONIAL – PARECER PRÉVIO PELA REJEIÇÃO DAS CONTAS.

1) Emite-se parecer prévio pela rejeição das contas, com fulcro no art. 45, III, da LC 102/08, tendo em vista a abertura de créditos suplementares, sem recursos disponíveis, que corresponde ao percentual de 2,36% da despesa total fixada, em desacordo com o disposto no inciso V do art. 167 da CR/88 e no art. 43 da Lei n. 4.320/64, irregularidade que configura falha grave de responsabilidade do gestor. 2) Faz-se a recomendação constante na fundamentação, quanto à adoção das melhores práticas na gestão orçamentária. 3) Encaminham-se os autos ao Ministério Público de Contas para as providências cabíveis e para todos os fins de direito. 4) Decisão unânime.

**NOTAS TAQUIGRÁFICAS**  
(Conforme arquivo constante do SGAP)

**Segunda Câmara - Sessão do 21/11/2013**

AUDITOR LICURGO MOURÃO:

**PROPOSTA DE VOTO**

<b>PROCESSO:</b>	887230
<b>NATUREZA:</b>	Prestação de Contas Executivo Municipal
<b>ÓRGÃO/ENTIDADE:</b>	Prefeitura Municipal de Caparaó
<b>RESPONSÁVEL:</b>	Dalmo de Souza Miranda, Prefeito Municipal à época
<b>EXERCÍCIO FINANCEIRO:</b>	2012
<b>RELATOR:</b>	Licurgo Mourão
<b>REPRESENTANTE DO MPC:</b>	Procuradora Maria Cecília Borges

## 1. Relatório

Versam os presentes autos sobre a prestação de contas da Prefeitura Municipal de Caparaó, referente ao exercício de 2012, sob a responsabilidade do Sr. Dalmo de Souza Miranda.

A unidade técnica em sua análise inicial, às fls. 4 a 48, apontou irregularidade na abertura de créditos suplementares/especiais sem recursos disponíveis, contrariando o art. 43 da Lei nº 4.320/64, e, em suas observações, à fl. 11, recomendou ao gestor a limitação real da margem de autorização dos créditos suplementares e a avaliação do percentual proposto para suplementação de dotações.

O responsável foi regularmente citado em 23/9/13, conforme o AR juntado aos autos em 30/9/13, à fl. 51, entretanto não apresentou defesa, conforme certidão de fl. 53.

Conforme pesquisa realizada no SGAP, em 11/11/13, não foram localizados processos de inspeção no município, referentes ao exercício ora em exame, cujo escopo tenha sido a verificação dos limites constitucionais relativos à aplicação de recursos na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos da saúde.

De acordo com o estudo da unidade técnica, às fls. 4 a 48, **não constam irregularidades nos presentes autos quanto aos seguintes itens:**

- abertura de créditos suplementares e especiais sem cobertura legal (art. 42 da Lei nº 4.320/64), fl. 5;
- empenho de despesas sem créditos concedidos (art. 59 da Lei nº 4.320/64), pois foram autorizados créditos no total de R\$11.889.735,97, e empenhadas despesas no montante de R\$11.641.007,53, fl. 6;
- repasse de recursos ao Poder Legislativo (art. 29-A, I, da CR/88), pois foi repassado o percentual de 7% da receita base de cálculo, dentro do limite constitucional, fl. 7;
- aplicação dos índices constitucionais relativos ao ensino (art. 212 da CR/88) e à saúde (art. 77, III, do ADCT), que corresponderam, respectivamente, aos percentuais de 26,68% e de 19,33%, fls. 7 e 8;
- despesas com pessoal (arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 101/00), pois o município e os Poderes Executivo e Legislativo aplicaram, respectivamente, os percentuais de 55,16%, 51,87% e de 3,29% da receita base de cálculo, fl. 9.

O Ministério Público de Contas, às fls. 54 a 56 (frente e verso), em parecer da lavra da Procuradora Maria Cecília Borges, opinou pela emissão de parecer prévio pela aprovação das contas com ressalva, com recomendação constante da fundamentação do respectivo parecer.

É o relatório.

## 2. Fundamentação

Com base nas normas gerais de auditoria pública da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI, bem como nas normas brasileiras de contabilidade, otimizou-se a análise das prestações de contas municipais através da seletividade e da racionalidade das matérias relevantes e de maior materialidade.

Sendo assim, no mérito, passa-se à exposição dos fundamentos do posicionamento adotado.

### 2.1. Lei Orçamentária Anual - LOA

A Lei Orçamentária nº 1.230, de 8/11/11, às fls. 16 a 20, estimou a receita e fixou a despesa no valor de R\$11.460.291,62, e, em seus arts. 5º e 6º, autorizou a suplementação de créditos suplementares até 60% (sessenta por cento) do valor total fixado para as despesas do orçamento. Além disso, autorizou em seu art. 5º, §§ 2º e 3º, desonerações a este limite fixado, o que contraria o disposto no inciso VII do art. 167 da Constituição da República.

Importante ressaltar que é possível a alteração do orçamento, por meio da abertura de créditos suplementares e pela realização de realocações orçamentárias, porém essa alteração orçamentária deve ser realizada evitando-se o excesso de autorizações que podem vir a

desfigurar a previsão aprovada pelo Legislativo e denotar a ausência de planejamento na realização de gastos públicos.

De acordo com os cânones da gestão fiscal responsável, deve-se ter como premissa a vigência da Lei Complementar nº 101/00, que assim determina para todos os entes federados, *in verbis*: Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a **responsabilidade na gestão fiscal**,

[...]

§1º A responsabilidade na gestão fiscal **pressupõe a ação planejada e transparente**, em que se previnem riscos e se corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, [...] G.N.

Conforme os ensinamentos de José de Ribamar Caldas Furtado<sup>1</sup>, o planejamento das ações governamentais é imprescindível, *in verbis*:

Com efeito, **o planejamento é uma atividade** constante, **ininterrupta**, perene, que fundamenta, **precede** e acompanha a elaboração orçamentária e deve estar sempre presente em todas as esferas de governo e em todos os entes da Federação. [...]

A propósito, diz Joaquim Castro Aguiar, “já não se tolera mais, na Administração Pública, a improvisação. **A atividade administrativa não pode prescindir do planejamento**, seja porque há necessidade de administração dos seus gastos, seja para a programação de obras e serviços. Sem planejamento, a administração dificilmente adotará decisões e programas apropriados à satisfação de suas finalidades”.

Assim, para se fugir da concentração em problemas imediatos, da ineficiência e desperdício dos processos produtivos e da inexistência de ações efetivas de governo, **o planejamento surge como o propulsor dos ajustes necessários para se superar a constante escassez de recursos**, enfrentar desafios e atender às demandas e às aspirações da sociedade. G.N.

Importante ressaltar ainda que, apesar de não haver constatação de abertura de créditos suplementares com base em desonerações do limite fixado para a abertura desses créditos, previstos no art. 5º, §§ 2º e 3º, da LOA, esse dispositivo viola o princípio orçamentário da exclusividade e poderia ser caracterizado como abertura de créditos ilimitados no exercício.

Tal inferência deflui da análise sistêmica do que preveem o § 8º do art. 165 e o inciso VII do art. 167 da Constituição da República de 1988, *in verbis*:

Art. 165 [...]

[...]

§ 8º - A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, **não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita**, nos termos da lei.

[...]

Art. 167. **São vedados:**

[...]

**VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;** [...]. (Grifos nossos).

Por sua vez, a Lei nº 4.320/64 também prevê, no seu art. 7º, *verbis*:

Art. 7º A Lei de Orçamento poderá conter autorização ao Executivo para:

I - **Abrir créditos suplementares até determinada importância**, obedecidas as disposições do artigo 43;

II - **Realizar em qualquer mês do exercício financeiro, operações de crédito por antecipação da receita**, para atender a insuficiências de caixa. (Grifos nossos).

A Lei Complementar nº 101/00, LRF, também estabelece no §4º do art. 5º, *in verbis*:

Art. 5º [...]

[...]

**§ 4º É vedado consignar na lei orçamentária crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada.** (Grifos nossos).

---

<sup>1</sup> Furtado, J.R. Caldas – Elementos de direito financeiro. – 2. ed. Ver. Ampl. E atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

Em vetusta lição, os doutrinadores Machado Jr. e Heraldo Reis<sup>2</sup>, ao comentarem o art. 7º da Lei nº 4.320/64, asseveram, *verbis*:

Constituem os incisos exceções ao princípio da exclusividade, consagrado na Constituição (art. 165, §8º) e que **veda a inclusão na lei orçamentária de matéria estranha ao orçamento**, como se praticou no Brasil, antes da reforma constitucional de 1926.

Assim, **a lei orçamentária poderá conter dispositivos que autorizem o Poder Executivo a abrir créditos suplementares e a realizar operações de crédito**, inclusive por antecipação da receita orçamentária. (Grifos nossos).

A respeito do princípio orçamentário da exclusividade, Caldas Furtado<sup>3</sup> leciona, *verbis*:

**O artigo 165, § 8º, parte final, da Carta Magna exclui dessa proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e as operações de crédito, ainda que por antecipação da receita, nos termos da lei.** Em verdade, a primeira exceção consta expressamente no Texto Constitucional apenas para evitar possíveis questionamentos; não se pode negar a natureza orçamentária da autorização para abertura de créditos suplementares.

**Vê-se, portanto, que, para facilitar a gestão governamental, é permitido que a autorização para a abertura de créditos suplementares seja dada na própria lei orçamentária, devendo, entretanto, ser fixado o limite em valores absolutos ou em percentuais e observado o princípio da proibição do estorno de verbas.** Essa faculdade se estende às suplementações dos créditos especiais, vale dizer, a lei que autorizar a abertura de tais créditos também poderá autorizar a abertura de crédito adicional suplementar que lhe corresponder.

**O problema reside no fato de que, nem a Constituição Federal, nem a Lei nº 4.320/64, nem a Lei Complementar nº 101/00 (LRF) estabelecem parâmetros para a autorização da abertura desses créditos suplementares, ficando a cargo do legislador da lei orçamentária a fixação de tal limite. Note-se, entretanto, que, quanto maior o percentual permitido na lei orçamentária, maior a evidência de falta de organização e planejamento do ente governamental.** (Grifos nossos).

Nesse contexto, a lei orçamentária anual deve atender ao princípio orçamentário constitucional da exclusividade. **A lei orçamentária anual poderá conter somente matéria relativa à previsão da receita e à fixação da despesa, bem como a autorização para abertura de créditos suplementares e para a contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação da receita.**

Depreende-se ainda da leitura dos citados artigos que não podem estar contidas no texto da lei orçamentária anual autorizações para abertura de créditos especiais e realocações orçamentárias nas modalidades de transposição, remanejamento e transferência. Esses procedimentos devem ser autorizados previamente em lei específica, uma vez que se tratam de alterações intrínsecas no gasto público, conforme lapidar lição de Caldas Furtado<sup>4</sup>, *verbis*:  
Infere-se dos termos do artigo 40 da Lei nº 4.320/64 que **são duas as situações que ensejam a abertura de créditos adicionais:**

- a) **Existência na lei de orçamento de autorizações de despesas insuficientemente dotadas;**
- b) **Necessidade de autorizações de despesa não computadas na lei de orçamento.**

A primeira situação gera os denominados créditos adicionais suplementares; a segunda, os créditos adicionais especiais ou os extraordinários, dependendo da natureza da necessidade, se previsível – urgente ou não –, ou imprevisível e urgente.

[...]

Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto do Poder Executivo (Lei nº 4.320/64, art. 42). **Os créditos especiais devem ser autorizados sempre por lei específica; os suplementares podem ser autorizados por lei específica e também mediante autorização constante na própria lei orçamentária anual (CF, art. 165, §8º).**

[...]

<sup>2</sup> MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 30 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2000/2001. p. 23.

<sup>3</sup> FURTADO, J. R. Caldas. *Elementos de Direito Financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 85-86.

<sup>4</sup> FURTADO, J. R. Caldas. *op. cit.* p. 142-143, 149-150, 152.

O constituinte de 1988 introduziu os termos remanejamento, transposição e transferência em substituição à expressão estorno de verba, utilizada em constituições anteriores para indicar a mesma proibição. Em verdade, trata-se de realocações de recursos orçamentários de uma categoria de programação para outra, ou de um órgão para outro, sempre dependendo de autorização a ser consignada por meio de lei específica.

Os termos acima mencionados expressam que, na gestão das atividades das entidades de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e demais entidades de caráter público criadas por lei) podem ocorrer mudanças ou modificações de natureza administrativa, econômica, social, financeira e patrimonial, com reflexos na estrutura original do orçamento e não apenas de natureza financeira ou patrimonial.

Na essência, refletem fatos diferentes que podem, ou não, traduzir mudanças ou modificações na estrutura do orçamento, dependendo, exclusivamente, da natureza da decisão administrativa e do seu efeito sobre a estrutura administrativa, sobre o elenco de ações que serão executadas ou sobre o rol de recursos não financeiros – humanos, materiais, tecnológicos e outros -, que serão utilizados na execução daquelas ações.

As figuras do artigo 167, IV, da Constituição terão como fundamento a mudança de vontade do Poder Público no estabelecimento das prioridades na aplicação dos seus recursos, fato que, pela própria natureza, demanda lei específica que altere a lei orçamentária. É o princípio da legalidade que exige, no caso, lei em sentido estrito; é o princípio da exclusividade que informa que ela é específica.

[...] na cultura orçamentária brasileira, é muito comum se confundir a técnica de estorno de verbas com a de abrir crédito adicional, mediante a anulação parcial ou total de dotações orçamentárias.

[...]

Em face da evidente distinção entre as duas técnicas de alteração do orçamento em vigor (créditos adicionais e estornos de verba), pode-se afirmar peremptoriamente que o Chefe do Executivo não pode utilizar a técnica dos créditos adicionais (suplementares ou especiais) para realocar recursos nos casos típicos de remanejamento, transposição ou transferência. (Grifos nossos).

Dessa forma, as leis orçamentárias que contemplam dispositivo autorizativo para a abertura de créditos suplementares e que desoneram indistintamente determinados grupos de despesas, a exemplo de Pessoal e Encargos Sociais, Juros e Encargos da Dívida, entre outros, independentemente de limite, violam os princípios da exclusividade e o da vedação à concessão de créditos ilimitados de que tratam o § 8º do art. 165, combinado ainda com o inciso VII do art. 167 da Constituição da República; o § 4º do art. 5.º da Lei Complementar nº 101/00 e, ainda, com o art. 7º da Lei nº 4.320/64.

Assim, recomendo à Administração Municipal que ao elaborar a LOA, um dos instrumentos essenciais de planejamento, o faça o mais próximo da realidade de sua municipalidade com o intuito de se evitar autorizações para abertura ilimitada de créditos suplementares.

## **2.2 Art. 43 da Lei nº 4.320/64**

A unidade técnica apontou em seu exame inicial, às fls. 5 e 6, que o município procedeu à abertura de créditos adicionais, tendo como fonte de recursos o excesso de arrecadação, no valor de R\$429.444,35, e que o total do excesso de arrecadação do exercício correspondeu ao valor de R\$148.741,12 (excluídos convênios, operações de crédito, Fundeb e contribuições previdenciárias). Desta forma, constatou a abertura de créditos suplementares, no valor de **R\$280.703,23**, sem recursos disponíveis, em desacordo com o disposto no art. 43 da Lei nº 4.320/64.

O inciso V do art. 167 da Constituição da República de 1988 estabelece que é vedada a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes.

Por sua vez, o *caput* do art. 43 da Lei nº 4.320/64 preceitua que a abertura dos créditos adicionais autorizados, no orçamento ou em leis específicas, depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer às despesas.

Importante destacar que os recursos disponíveis para a abertura dos créditos suplementares e especiais dependem do superávit financeiro, apurado em balanço patrimonial do exercício anterior, do excesso de arrecadação no exercício, da anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei e, ainda, do produto de operações de crédito autorizadas, conforme art. 43, § 1º, I, II, III e IV, da Lei nº 4.320/64.

Conforme o §2º do art. 43 da Lei nº 4.320/64, entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

De acordo com o balanço patrimonial do exercício anterior, anexado aos presentes autos à fl. 57, verifica-se que não houve superávit financeiro (diferença entre o ativo financeiro, no valor de R\$1.157.973,66, e o passivo financeiro, no valor de R\$5.239.912,74).

No balanço orçamentário, à fl. 21, verifica-se que houve um déficit financeiro na execução orçamentária no montante de **R\$347.437,29**, valor este que indica desequilíbrio financeiro, pois as despesas executadas (R\$11.641.007,53) superaram as receitas arrecadadas (R\$11.293.570,24), no exercício de 2012.

Portanto, em síntese, conclui-se, **no caso concreto**:

		Em R\$
1	Receita prevista/Despesa fixada na LOA, fl. 21	<b>11.460.291,62</b>
2	Abertura de crédito adicional, por excesso de arrecadação (fl. 13)	429.444,35
3	Total A (1 + 2) total de despesas autorizadas/fixadas	<b>11.889.735,97</b>
4	Despesa executada, apurada conf. balanço orçamentário (fl. 21)	11.641.007,53
5	Total B (3 - 4) <b>recurso orçamentário/suplementar não executado</b>	<b>248.728,44</b>
6	Excesso de arrecadação apurado no exercício (fls. 5 e 22)	148.741,12
7	Total C (2 - 6) crédito suplementar <b>aberto</b> sem recurso	<b>280.703,23</b>
8	Total D (7- 5) valor efetivamente <b>executado</b> sem recurso	<b>31.974,79</b>

Quadro elaborado pelo Gabinete Relator Licurgo Mourão

Fonte: Relatório Técnico – fls. 5, 6,12,13 e 21

A ocorrência de déficit financeiro, no montante de **R\$347.437,29**, analisado isoladamente, não quer dizer, necessariamente, que houve abertura de créditos suplementares e/ou especiais sem recursos disponíveis. O desequilíbrio financeiro pode ser explicado também em decorrência da utilização do superávit financeiro do exercício anterior como fonte para a abertura de créditos adicionais e, ainda, pela execução de despesas que tiveram origem na reabertura de créditos especiais e extraordinários, e que tiveram o ato de autorização promulgado nos últimos quatro meses do ano anterior. Conforme dito anteriormente, não se constatou superávit financeiro no exercício.

Ademais, diante da constatação contábil da **abertura** (autorização) de créditos suplementares, no valor de **R\$280.703,23**, sem recursos disponíveis – a despeito da inexistência nos autos do cálculo da tendência do exercício, mês a mês, para verificar se, na data de abertura dos respectivos créditos, havia ou não excesso de arrecadação – houve a infringência legal.

Além disso, no caso concreto, constata-se, à fl. 13, que o gestor municipal abriu apenas **um** crédito suplementar, utilizando excesso de arrecadação, no valor de **R\$429.444,35**, por meio do **Decreto nº 881**, de **11/12/12**, último mês do exercício.

Dessa forma, considera-se irregular a abertura de créditos suplementares sem recursos disponíveis, no valor de **R\$280.703,23** (R\$429.444,35 - R\$148.741,12), em desacordo com o disposto no art. 167, V, da CR/88 e no art. 43 da Lei nº 4.320/64, não havendo, pois, como atenuar a presente irregularidade, uma vez que o **valor do crédito suplementar aberto sem recurso disponível**, no montante epigrafado, **representou 2,36% da despesa total fixada, no valor de R\$11.889.735,97**.



Diante do exposto passo a propor.

**3. Proposta de voto**

Por tudo que dos autos consta, adoto o entendimento pela **EMISSÃO DE PARECER PRÉVIO PELA REJEIÇÃO DAS CONTAS**, conforme art. 45, III, da LC nº 102/08, tendo em vista a abertura de créditos suplementares, no valor de R\$280.703,23, sem recursos disponíveis, que corresponde ao percentual de **2,36%** da despesa total fixada no valor de R\$11.889.735,97, em desacordo com o disposto no inciso V do art. 167 da CR/88 e no art. 43 da Lei nº 4.320/64, irregularidade que configura falha grave de responsabilidade do gestor, com a recomendação constante na fundamentação, quanto à adoção das melhores práticas na gestão orçamentária.

Ainda, que sejam os autos **ENCAMINHADOS** ao Ministério Público de Contas para as providências que entender cabíveis e para todos os fins de direito.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

De acordo.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

De acordo.

CONSELHEIRO PRESIDENTE CLÁUDIO TERRÃO:

Também estou de acordo.

ACOLHIDA A PROPOSTA DE VOTO DO RELATOR, POR UNANIMIDADE.

(PRESENTE À SESSÃO A PROCURADORA CRISTINA ANDRADE MELO.)